REPÚBLICA PORTUGUESA
FINANÇAS

Gabinete do Secretário de Estado Dos Assuntos Fiscais

Exmo. Senhor
Secretário Geral da
Associação Nacional de Municípios Portugueses
Dr. Rui Soalheiro

SUA REFERÊNCIA	SUA COMUNICAÇÃO DE	NOSSA REFERÊNCIA	DATA
		Nº: 267 PROC. B.1.3-121	14/03/2024

ASSUNTO: **Tributação de aproveitamentos hidroelétricos**

Encarrega-me o Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais de remeter a V. Exa. o seu Despacho n.º 155/2024-XXIII, de 4 de março, sobre tributação de aproveitamentos hidroelétricos.

Com os melhores cumprimentos,

O Chefe do Gabinete

Nuno Miranda Castanheira

Nuno Miranda Castanheira

GABINETE DO SECRETÁRIO DE ESTADO DOS ASSUNTOS FISCAIS
Av. Infante D. Henrique, 1
1149-009 Lisboa, PORTUGAL
(+351) 21 881 6800
portugal.gov.pt

REPÚBLICA PORTUGUESA
FINANÇAS

DESPACHO

DESPACHO Nº 155/2024.XXIII

Despachos sobre tributação de aproveitamentos hidroelétricos

Em 3 de fevereiro de 2023, na sequência de requerimentos apresentados por um conjunto de Municípios, foi emitido o Despacho n.º 46/2023-XXIII, relativamente ao enquadramento jurídico-tributário dos aproveitamentos hidroelétricos em sede de IMI, remetendo para o Parecer n.º 126/2005, de 11 de maio de 2006, do Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República (PGR). Através daquele despacho, relativamente às barragens concessionadas construídas antes da entrada em vigor da Lei da Água (Lei nº 58/2005, de 29 de Dezembro), conclui que:

- *"A avaliação, a inscrição e a atualização matriciais das construções respeitantes aos aproveitamentos hidroelétricos, nos termos e para os efeitos do Código do IMI, seja efetuada com base na natureza jurídico-patrimonial resultante do entendimento que consta do parecer número 126/2005, de 11 de maio de 2006, do Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República, o qual constitui interpretação oficial perante os serviços (ao abrigo do artigo 50.º do Estatuto do Ministério Público, aprovado Lei n.º 68/2019, de 27 de agosto, que mantém o regime constante do artigo 43.º da anterior versão do Estatuto do Ministério Publico, aprovada pela Lei n.º 47/86, de 15 de Outubro)":*

- *"Para efeitos do número anterior, a AT deve requerer à Agência Portuguesa do Ambiente, enquanto entidade legalmente responsável pela gestão de recursos hídricos (incluindo a emissão de títulos de utilização dos recursos hídricos e fiscalização do cumprimento da sua aplicação, ao abrigo do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 56/2012, de 12 de março), informação sobre as construções e edificações que constituam prédios, com base na natureza jurídico-patrimonial resultante do entendimento que consta do parecer número 126/2005, de 11 de maio de 2006, do Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República":*

- *"Caso subsistam dúvidas dos serviços, quer quanto ao alcance e extensão do entendimento perfilhado naquele parecer, quer quanto à sua articulação com diplomas subsequentes, as mesmas devem ser informadas superiormente, tendo em vista eventual*

GABINETE DO SECRETÁRIO DE ESTADO DOS ASSUNTOS FISCAIS
Av. Infante D. Henrique, 1
1149 009 Lisboa, PORTUGAL
(+351) 21 881 6800
portugal.gov.pt

pedido de clarificação ao Conselho Consultivo da Procuradora-Geral da República, sem prejuízo de se acautelar desde logo: i) a avaliação, a inscrição e a atualização matriciais dos prédios identificados através do número anterior; ii) a liquidação dos impostos correspondentes, que decorram da qualificação jurídico-patrimonial decorrente daquele parecer, conquanto se verifique o risco de caducidade ou de prescrição do correspondente crédito tributário".

Tendo em vista a implementação do referido despacho, foi subsequentemente emitido o Despacho n.º 222/2023-XXIII, em 16 de agosto de 2023, no qual conclui que:

- *"A Administração Fiscal está sujeita, por força do princípio da legalidade, a um poder dever que lhe exige que obtenha, pelos meios legalmente previstos, a notícia da ocorrência dos factos tributários, mesmo quando o sujeito passivo ou terceiros não cumpram os deveres acessórios declarativos a que estão vinculados, mesmo que haja previsibilidade de existência de contencioso em torno do tema, assegurando a respetiva liquidação e cobrança, nos termos da Constituição e da Lei e em linha com a jurisprudência estabelecida";*

- *"O Governo, através do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, emitiu um despacho determinando que a Administração Fiscal seguisse o entendimento que consta de um parecer do Conselho Consultivo da Procuradoria, tratando-se de uma orientação genérica, que deve ser operacionalizada pela Administração Fiscal";*

- *"Por um lado, a inscrição e atualização matricial oficiosas constituem competências próprias dos chefes dos serviços de finanças e, por outro lado, a liquidação de IMI e a inspeção tributária constituem competências próprias dos serviços centrais e regionais da AT, pelo que devem os respetivos serviços da Administração Fiscal assegurar a inscrição, avaliação e liquidação em sede de IMI nos termos legais";*

- *"A análise técnico-fiscal casuística da situação jurídico-tributária de cada sujeito passivo e da aplicação daquele entendimento genérico a cada concessão específica constitui, assim, uma responsabilidade da Administração Fiscal";*

- "Quanto a questões sobre o âmbito e extensão do despacho n.º 46/2023.XXIII, de 3 de fevereiro de 2023, reitera-se o teor do despacho n.º 46/2023.XXIII, de 3 de fevereiro de 2023, pelo qual foi determinado que a 'avaliação, a inscrição e a atualização matriciais das construções respeitantes aos aproveitamentos hidroelétricos, nos termos e para os efeitos do Código do IMI, seja efetuada com base na natureza jurídico-patrimonial resultante do entendimento que consta do parecer número 126/2005, de 11 de maio de 2006, do Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República, o qual constitui interpretação oficial perante os serviços (ao abrigo do artigo 50.º do Estatuto do Ministério Público, aprovado Lei n.º 68/2019, de 27 de agosto, que mantém o regime constante do artigo 43.º da anterior versão do Estatuto do Ministério Publico, aprovada pela Lei n.º 47/86, de 15 de Outubro)'" ;

- "O dito despacho n.º 46/2023.XXIII, de 3 de fevereiro de 2023, não cria qualquer entendimento inovatório em matéria tributária, determinando outrossim que a AT atenda à natureza jurídico-patrimonial resultante do entendimento que consta do parecer número 126/2005, de 11 de maio de 2006, do Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República ou, complementarmente, que - caso subsistam dúvidas dos serviços - quer quanto ao alcance e extensão do entendimento perfilhado naquele parecer, quer quanto à sua articulação com diplomas subsequentes, as mesmas sejam informadas superiormente, tendo em vista eventual pedido de clarificação ao Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República";

- "A sujeição a IMI de quaisquer construções ou edificações, ainda que em domínio público, sejam aproveitamentos hidroelétricos ou tenham outra natureza, depende do preenchimento do conceito de prédio previsto no artigo 2.º do Código do IMI (designadamente, através da verificação dos respetivos elementos físico, jurídico e económico), à luz do princípio da legalidade tributária, devendo – ser especialmente atendidas a jurisprudência dos tribunais superiores (cfr. artigo 68.º-A, n.º 4 da LGT) e os pareceres homologados do Conselho Consultivo da PGR (cfr. artigo 50.º do Estatuto do Ministério Público)".

(Note-se que aquela conclusão relativa à competência dos chefes dos serviços de finanças resultava da redação do Código do IMI em vigor à data, designadamente do artigo 13.º, n.º 3, do artigo 37.º, n.º 1 e do artigo 130.º, todos daquele código. Porém, com a aprovação e entrada em vigor da Lei n.º

56/2023, de 6 de outubro, a competência para a inscrição oficiosa de prédios na matriz passou a ser atribuída ao Diretor-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira - cfr. redação dada ao artigo 13.º, n.º 3 do Código do IMI.)

Adicionalmente, através daquele último despacho, foi determinada à AT a apresentação de relatório de implementação do despacho inicial.

Solicitação da Associação Nacional de Municípios Portugueses

Nesse quadro do processo de avaliação dos aproveitamentos hidroelétricos (barragens), a Associação Nacional de Municípios Portugueses (ANMP) transmitiu ao Governo, através do ofício 782/2023/MJL, de 12 de dezembro de 2023, a sua posição de que "*as instruções constantes da (...) Circular da AT n.º 2/2021, sobre a avaliação e tributação em IMI, não respeitam o CIMI*". Em especial, a ANMP entende que "*a AT, nos pontos 9 e 10 da Circular n.º 2/2021 - ao não considerar na inscrição na matriz todo o conjunto de bens e equipamentos imprescindíveis à atividade de transformação da energia hídrica, eólica e solar em energia elétrica - compromete o requisito económico, condição cumulativa da sua tributação enquanto prédio em sede de IMI*". A ANMP pugnou, em consequência, pela "*revisão das instruções da AT*" e pela "*suspensão imediata dos processos em curso*".

Na sequência daquela comunicação da ANMP, a respetiva Secção de Municípios com Energias Renováveis solicitou a realização de uma reunião, com o objetivo de reiterar os pedidos constantes daquela comunicação e desenvolver a respetiva fundamentação.

Considerando que o atual Governo se encontra em gestão e que o entendimento adotado pela AT neste domínio perpassa diferentes legislaturas, o meu gabinete encaminhou aquela solicitação para a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), tendo em vista a necessária análise jurídico-tributária e a desejável articulação com os municípios.

Método avaliativo aplicável aos prédios eletroprodutores: exclusão de equipamentos

A AT e a ANMP convergem quanto à necessidade de aplicação do método do custo, nos termos do artigo 46.º do Código do IMI, como forma de avaliação dos aproveitamentos hidroelétricos, em face das especificidades construtivas destes prédios, que não são idênticas às dos edifícios tradicionais.

O Código do IMI não densifica, porém, o conceito de custo para efeitos avaliativos, nem desenvolve sobre a aplicação deste método avaliativo. A AT constata que, no domínio imobiliário, a avaliação pelo método do custo corresponderá ao "*custo de reposição ou de substituição do edifício ou construção*" (ponto 54 da informação da AT anexa ao processo 643020246434001165, de 20 de fevereiro de 2024), o que abrangeria em princípio todas as partes do prédio.

No entanto, a AT propugna uma interpretação restritiva do conceito de "*custo*", ou do âmbito relativamente ao qual é mensurado esse custo, com base essencialmente em dois argumentos:

a) Por um lado, num elemento de coerência sistemática do Código do IMI, sendo "*desconsiderados os custos referentes às máquinas e equipamentos que integrem o prédio, tal como acontece no método comum para os demais prédios*" (ponto 60 daquela informação da AT);
b) Por outro lado, num elemento histórico, porquanto no projeto do Código de Avaliações a "*determinação do VPT de prédios da espécie «outros» assentava nos critérios comuns de avaliação aplicáveis aos edifícios, às construções ou aos terrenos para construção, com as necessárias adaptações que o caso concreto justificasse*" (ponto 62 daquela informação da AT).

Qualquer dos argumentos aduzidos exigiria uma ponderação aprofundada, sendo aqui abordados apenas perfunctoriamente.

Desde logo, concordando que deve existir coerência sistemática entre os diferentes métodos avaliativos, cumpre salientar que na avaliação direta dos demais prédios urbanos são considerados diversos tipos de máquinas e equipamentos. Quanto aos prédios urbanos destinados a habitação, são considerados (mediante coeficiente majorativo) elementos como "*outros equipamentos de lazer*", "*sistema central de climatização*" e "*elevadores em edifícios de menos de quatro pisos*" (cfr. Tabela I do artigo 43.º do CIMI). Quanto aos prédios urbanos destinados a comércio, indústria e

serviços são considerados (mediante coeficiente majorativo) elementos como "*sistema central de climatização*", "*elevador(es)*" e "*escada(s) rolante(s)*" (cfr. Tabela I do artigo 43.º do CIMI). Ora, sem prejuízo dos argumentos aduzidos a este respeito no ponto 49 daquela informação da AT, não deixa de se verificar que tais coeficientes majorativos são considerados em sede avaliativa para efeito de aumentar o respetivo VPT. E, ainda que aqueles coeficientes majorativos possam não traduzir integralmente o custo da sua incorporação no prédio, também se poderia dizer que o próprio preço base da construção (utilizado na avaliação daqueles prédios) também não traduz necessariamente o custo específico da construção de cada prédio, mas antes uma aproximação, num quadro de equilíbrio entre o princípio da equivalência e o princípio da capacidade contributiva.

E, quanto àquele elemento histórico, corresponde precisamente a um anteprojeto de diploma de 1991, que não chegou a ser aprovado e a entrar em vigor, apesar de ter existido uma autorização legislativa para o efeito, tendo o quadro legal vigente em matéria avaliativa sido aprovado cerca de duas décadas depois.

Independentemente daqueles argumentos, decorre da própria natureza do IMI que a base de incidência do imposto são os prédios e não a generalidade das máquinas ou equipamentos, destinando-se – em princípio – os métodos avaliativos tributários a quantificar a base incidência do imposto. Dito de outra forma: o imposto incide sobre uma determinada realidade (os prédios); a avaliação visa, em regra, quantificar economicamente essa realidade para efeitos fiscais. A avaliação não precisa de tomar em consideração todos os aspetos desses imóveis, encontrando-se estabelecidos para a avaliação da generalidade dos prédios quais os parâmetros que devem ser considerados e, com base nesses parâmetros, que - embora parciais - tendem a ser representativos do todo, induz-se um VPT que reflita o objeto avaliado na sua totalidade.

Equipamentos integrados ou componentes de prédios

Neste contexto, importa analisar o tema da autonomia das partes dos prédios. Ou seja, quando é que um bem móvel (ainda que máquina ou equipamento) continua a ser um bem móvel autónomo ou passa a ser parte (componente ou integrante) de um imóvel e com que consequências jurídicas.

Neste mesmo sentido, cumpre sublinhar que o entendimento da AT neste domínio tem vindo a ser ancorado jurisprudencialmente no quadro conceptual enunciado pelo Tribunal Central Administrativo Sul, no acórdão de 21 de janeiro de 2017, no processo n.º 516/15.4BELLE (o qual deu, aliás, origem à corrente jurisprudencial dominante quanto à qualificação dos parques eólicos como prédio para efeitos de IMI). Ora, aquele acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul sublinha a distinção entre:

a) "*partes componentes (ou constitutivas, como também se poderia chamar-lhes) aquelas coisas que fazem parte da estrutura do prédio, e sem as quais, portanto, o prédio não está completo ou é impróprio para o uso a que se destina*";

b) "*partes integrantes (...)* [que] *não chegam a ser elementos da própria estrutura do prédio, que sem elas não deixaria de existir completo e prestável para o uso a que se destina*".

Esta jurisprudência, no entanto, mais do que concluir se os equipamentos devem ou não estar incluídos conceito de prédio e se devem ou não ser considerados na avaliação, vem outrossim indicar que determinadas partes (as ditas "*partes componentes*") ao serem incorporadas no prédio passam a ser um elemento constitutivo do mesmo, deixando de ser autonomamente qualificadas como equipamento.

Ora, o entendimento da AT vai no sentido de que "*na avaliação pelo método de custo adicionado do valor do terreno devem ser, por igual razão, desconsiderados os custos referentes às máquinas e equipamentos que integrem o prédio*" (cfr. ponto 60 da informação da AT). Ou seja, aquele entendimento vai no sentido de desconsiderar os equipamentos que integrem o prédio ("*partes integrantes*"), mas não de desconsiderar aquilo que constitua o prédio ("*partes componentes*").

Se, por um lado, parece constituir uma dedução lógica que todas as "*partes componentes*" de um prédio devam ser consideradas em sede avaliativa do mesmo, por outro lado, não decorre taxativamente daquele acórdão, nem decorre necessariamente deste quadro conceptual, a exclusão das "*partes integrantes*" em sede de avaliação do prédio para efeitos de IMI. Note-se, aliás, que quaisquer equipamentos que passem a ser parte componente ou parte integrante de um bem imóvel perdem, enquanto tal, a sua natureza jurídica de bem móvel, enquanto parte do bem imóvel.

Cumpre, aliás, salientar que a legislação tributária admite no n.º 3 do artigo 12.º do Código do IMT que o valor das "partes integrantes" esteja incluído no VPT, prevendo em norma especial a solução a adotar nos casos em que tal não se verifique. Porém, quanto às "partes componentes", aquela legislação fiscal nem sequer concebe a possibilidade de as mesmas não estarem refletidas no valor patrimonial tributário do prédio.

Esta distinção conceptual entre "*partes componentes*" e "*partes integrantes*" de um imóvel decorre desde logo do Código Civil (cfr. artigos 204.º, 210.º, 408.º, 880.º, 995.º, entre outros), tendo vindo a ser sobretudo desenvolvida pela jurisprudência juscivilista, com impacto designadamente nos regimes das benfeitorias, da acessão industrial imobiliária e da compra e venda. Aliás, a manifestação mais elucidativa desta distinção entre "*partes componentes*" e "*partes integrantes*" surge precisamente no quadro da compra e venda:

a) "Partes componentes" – em caso de compra e venda, "*a transferência do prédio implica a transmissão para o aquirente de todas as suas partes componentes*" (cfr. Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães, de 7 de novembro de 2019, no processo 6196/14.7T8VNF-E.G1);

b) "Partes integrantes" – em caso de compra e venda, "*a transmissão do prédio para o adquirente implica a transmissão para o último de todas as partes integrantes do prédio*", desde que "*não haja convenção em contrário*" (cfr. Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães, de 7 de novembro de 2019, no processo 6196/14.7T8VNF-E.G1).

Neste contexto, o Tribunal da Relação de Guimarães, em acórdão de 17 de dezembro de 2014, no processo 1633/12.8TBVVD.G1, sublinha e acompanha a forma como a doutrina distingue "*partes componentes*" e "*partes integrantes*", destacando:

a) "*MANUEL A. DOMINGUES DE ANDRADE, «partes componentes (ou constitutivas, como também se poderia chamar-lhe) são aquelas coisas que fazem parte da estrutura mesma do prédio, e sem as quais, portanto, o prédio não está completo ou é impróprio para o uso a que se destina. Assim, as portas, as janelas, os vigamentos, as telhas ou as claraboias duma casa são partes componentes dela, pois são elementos que servem para formar este todo – ad integrandum domum. Partes integrantes, por seu lado, não chegam a ser elementos da*

própria estrutura do prédio, que sem elas não deixaria de existir completo e prestável para o uso a que se destina (...)»";

b) "*Castro Mendes ensinava que a doutrina distingue entre partes integrantes e partes componentes. 'As segundas formam a coisa que sem elas não existe ou é imperfeita: as primeiras estão ligadas à coisa, com carácter de permanência, mas se forem desligadas a coisa continua a subsistir (...)*'";

c) "*Luís A. Carvalho Fernandes também entende que para cabal esclarecimento do conceito de parte integrante interessa o seu confronto com o de parte componente. Assim, enquanto 'partes componente de uma coisa são aquelas que a formam e sem as quais ela não existe ou é imperfeita', como será o caso das paredes e do telhado, 'as partes integrantes são coisas móveis que, embora ligadas materialmente ao prédio, com caracter de permanência, dele podem ser destacadas sem a coisa imóvel deixar de subsistir ou se dever considerar imperfeita ou incompleta*'".

Mais recentemente, em acórdão de 7 de novembro de 2019, no processo 6196/14.7T8VNF-E.G1, o mesmo Tribunal da Relação de Guimarães sintetizou aquela distinção da seguinte forma:

"*As 'partes componentes' são aquelas coisas que fazem parte da estrutura do próprio prédio e sem as quais este não está completo ou é impróprio para o uso a que se destina, como é o caso das portas, janelas, vigamentos, telhas e clarabóias.*

Já são 'partes integrantes' aquelas que não chegam a ser elementos da própria estrutura do prédio, que sem elas não deixaria de existir completo e prestável para o uso a que se destina. Só que aumentam a utilidade do mesmo, enquanto servem para o tornar mais produtivo, ou para a sua maior segurança, comodidade ou embelezamento. Estão postas ao serviço do prédio. Desempenham relativamente a ele uma função auxiliar ou instrumental. Mas sucede que ao mesmo tempo é assim, convertidas em partes integrantes dum imóvel, que estas coisas, móveis de sua natureza, conseguem realizar - ou realizam melhor - a sua própria finalidade económica".

Numa perspetiva complementar, o Tribunal da Relação do Porto, em acórdão de 11 de março de 2014, no processo 1891/13.0TBAMT-B.P1, entendeu como critério relevante "*algo que fique materialmente ligado ao prédio, a fazer parte dele*", por oposição a "*uma coisa acessória – ainda que materialmente ligada ao prédio, mas em termos não definitivos*".

E, em recente acórdão, de 8 de maio de 2023, no processo 7902/22.1T8VNG.P1, o mesmo Tribunal da Relação do Porto (tendo como ponto de partida um acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 27 de setembro de 2012, no processo 1696/08.0TBFAR.E1.S2), qualifica como "*partes componentes*" do prédio aquelas que "*fundindo-se na sua estrutura, não se podem retirar sob pena de destruição*", remetendo para um "*dano considerável, irreparável ou de difícil reparação*".

Complementarmente, na esteira do acórdão do Tribunal da Relação de Évora, de 10 de maio de 2018, no processo 1123/16.0T8EVR.E1, poder-se-ia adiantar que não serão partes componentes, nem partes integrantes, permanecendo como meros equipamentos, quer quando "*não existe qualquer exigência legal da sua presença*" no imóvel, quer quando "*a sua ligação material ao imóvel é precária, sendo facilmente destacáveis e substituíveis*".

Constata-se, portanto, que a qualificação como "*parte componente*" resulta da avaliação dos seguintes critérios:

a) Indispensabilidade para que o prédio se considere completo e para o uso a que se destina; e

b) Integração na estrutura do prédio, de forma que a sua retirada constitua um detrimento para o prédio, manifestado num dano considerável, irreparável ou de difícil reparação.

Conjugando a jurisprudência firmada com um labor doutrinário que remonta à Contribuição Predial, a AT sustenta – em termos genéricos – a doutrina administrativa de que "*as máquinas ou equipamentos, enquanto dispositivos mecânicos, têm por utilidade económica o desenvolvimento da atividade de produção e transformação de produtos e serviços. Esses dispositivos mecânicos cumprem a função económica de integrarem o processo de produção, enquanto fatores produtivos, e, nessa medida, não satisfazem tipicamente as necessidades permanentes e estáveis que integram a natureza de um bem imóvel.*" (pontos 34 e 35 da informação da AT). E, consequentemente, "*as máquinas ou equipamentos não podem ser classificadas como prédio, por não se subsumirem no*

conceito relevante para fins fiscais (n.º 1 do artigo 2.º do Código do IMI), sendo este entendimento o que tem sido aplicado de forma generalizada na atuação da AT, considerando a filosofia do IMI" (ponto 36 da informação da AT).

Com efeito, se estivermos perante um prédio urbano do tipo industrial mais comum, como um pavilhão industrial, o Regulamento Geral das Edificações Urbanas (Decreto-Lei n.º 38 382, de 7 de agosto de 1951) remete-nos desde logo para as fundações, as paredes, os pavimentos e coberturas, as instalações sanitárias e os esgotos, bem como, nalguns casos, as escadas, enquanto elementos indispensáveis do prédio. Assim, quaisquer máquinas ou equipamentos, com finalidade produtiva, instalados no prédio urbano não serão, em princípio, "*partes componentes*" do mesmo, não satisfazendo "*tipicamente as necessidades permanentes e estáveis que integram a natureza de um bem imóvel*", pelo que se encontram fora do âmbito de incidência do IMI e fora do âmbito da respetiva avaliação.

Ou seja, se tomarmos como exemplo uma fábrica, o IMI e a respetiva avaliação fiscal incidirão sobre os elementos construtivos (fundações, as paredes, os pavimentos e coberturas, as instalações sanitárias e os esgotos, bem como, nalguns casos, as escadas) mas não incidirão, em regra, sobre as máquinas e equipamentos produtivos, ainda que estes últimos estejam materialmente ligados – i.e. sejam partes integrantes – ao próprio imóvel.

Nos prédios afetos a fins industriais genéricos, como os pavilhões industriais, que podem servir para o exercício de várias atividades desse tipo, o mesmo prédio pode ser utilizado, ao longo do tempo, para diferentes indústrias. Nesse caso, os diferentes equipamentos que nele sejam instalados para o exercício de cada uma das atividades, em regra, não integram o imóvel ou não compõem o imóvel (ainda que eles sejam fixados ao solo). Assim, o prédio cumpre a sua função de afetação a atividade industrial, independentemente das unidades fabris concretas que nele se instalem, servindo para uma vasta gama dessas unidades, existindo enquanto prédio independentemente de tais equipamentos, que podem ser retirados e/ou substituídos por outros quando a concreta indústria que nele é exercida muda. Nesses casos, tais equipamentos são indispensáveis à exploração mas não são indispensáveis ao imóvel, nem à sua natureza. Essa natureza não se altera com a mudança do tipo de exploração industrial que nele seja praticada, pelo que o próprio prédio também não se altera em função da mudança dos equipamentos que nele estejam instalados.

(O caso dos aproveitamentos hidroelétricos é diferente, como veremos adiante, porquanto os órgãos de segurança e os órgãos de exploração fazem parte do próprio conceito legal de barragem, são necessariamente incluídos na sua construção e são essenciais para o fim económico a que se destinam. Ou seja, um aproveitamento hidroelétrico não é um prédio comum que possa ser afeto a vários tipos de atividades industriais, como é um pavilhão ou um armazém. Uma barragem é um prédio intrinsecamente afeto a uma atividade industrial específica que determina a própria natureza, não podendo ser construída sem os respetivos órgãos de segurança e de exploração, nem afeta a outro fim industrial diverso mediante mera substituição de equipamentos.)

Exclusão dos equipamentos na avaliação dos prédios eletroprodutores

A Circular n.º 2/2021 da AT, relativa à avaliação e tributação em sede de IMI de centrais eólicas e de centrais solares veio prever que – para efeitos de avaliação – "*são tidas em conta as subestações, os edifícios de comando*", bem como:

a) No domínio da energia eólica, "[n]*o que respeita à torre eólica, considera-se apenas a fundação (sapata em betão armado) e a torre (em aço ou betão), não sendo de considerar o conjunto pás, rotor e cabine (nacele)*" (cfr. ponto 9 da Circular n.º 2/2021); e,

b) No domínio da energia solar, "[n]*o que respeita à estrutura de suporte, considera-se a sapata (em betão armado ou feita por perfuração no solo – estacas), os pilares/prumos fixos à fundação e a mesa, não sendo de considerar os painéis solares*" (cfr. ponto 10 da Circular n.º 2/2021).

Os municípios têm vindo a demonstrar uma especial preocupação de que estas instruções possam constituir um risco adicional de litigância por parte dos sujeitos passivos, porquanto a avaliação exclui elementos indispensáveis à produção de energia elétrica e, consequentemente, no seu entender, poderia colocar em causa a qualificação dos parques eólicos e das centrais solares avaliados (por incompletude ou insuficiência do seu elemento económico) e, consequentemente, fazer perigar a liquidação do imposto. No entanto, a AT informa que – contrariamente ao que vem sendo alegado pelos municípios – no contencioso decorrente da Circular n.º 2/2021 "*os sujeitos passivos contestam a inclusão desses alegados equipamentos no procedimento de avaliação, não*

existindo qualquer impugnação que verse sobre o fenómeno inverso: de que deveriam ser incluídos, a par dos edifícios e das construções que compõem o parque eólico, todos os equipamentos que o integram e na sua plenitude, não apenas as torres de sustentação, ao invés do vertido nas avaliações concretizadas segundo as orientações existentes" (cfr. ponto 81 da informação da AT).

Exclusão dos equipamentos especificamente na avaliação dos aproveitamentos hidroelétricos

A AT transpôs aquele entendimento de exclusão dos equipamentos na avaliação dos prédios electroprodutores para o domínio dos aproveitamentos hidroelétricos, em comunicação remetida aos peritos avaliadores (Mail320-2023-DSA), considerando que naquele caso "*também não são de considerar os equipamentos*". Em anexo àquela comunicação foi remetida uma proposta de estruturação da fundamentação, na qual são expressamente excluídos "*equipamentos, nomeadamente os equipamentos de segurança e exploração, como são exemplo as comportas, as válvulas dos descarregadores, as turbinas e os transformadores, visto estar em causa a avaliação para efeitos fiscais, onde é de considerar apenas o prédio fiscal (art.º 2.º do CIMI)*".

A fundamentação proposta pela AT para a exclusão dos ditos "*equipamentos*" reside, assim, no facto dos mesmos extravasarem o conceito de prédio fiscal.

Divergência de entendimentos sobre avaliação de aproveitamentos hidroelétricos

Constata-se, não obstante, que as comissões de avaliação têm vindo a adotar diferentes entendimentos em sede avaliativa, ora aplicando o método do custo apenas à construção da barragem em betão (e às demais construções), ora incluindo também nas bases avaliativas a parte respeitante aos órgãos de segurança e exploração das barragens.

Em síntese, de um lado encontram-se laudos que consideram os órgãos de exploração e segurança enquanto equipamentos fora do âmbito de incidência do IMI (ou, pelo menos, fora do objeto da avaliação do prédio) e, do outro lado, laudos que consideram os órgãos de exploração e segurança enquanto um elemento essencial do prédio, abrangido pela incidência do IMI e pela respetiva avaliação, porquanto sem esses órgãos o prédio não seria um aproveitamento hidroelétrico.

Órgãos de segurança e órgãos de exploração dos aproveitamentos hidroelétricos

O Decreto-Lei n.º 344/2007, de 15 de outubro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 21/2018, de 28 de março, define como "*«Barragem» o conjunto formado pela estrutura de retenção, sua fundação, zona vizinha a jusante, órgãos de segurança e exploração e albufeira, com excepção dos diques fluviais e costeiros e ensecadeiras que não permaneçam para além do período de construção*" (cfr. alínea d) do artigo 4.º do mencionado diploma).

Os órgãos de segurança e exploração fazem, assim, parte do conceito legal de barragem. Aliás, nos termos daquele mesmo diploma, para efeitos da construção de uma barragem, o "*projecto deve incluir os critérios e os modelos de dimensionamento dos órgãos de segurança e exploração, nomeadamente os descarregadores de cheias, as descargas de fundo e a central e circuitos hidráulicos, bem como das obras de derivação provisória, designadamente dos pontos de vista de comportamento hidráulico e estrutural*" (cfr. n.º 1 do artigo 15.º do mencionado diploma).

Neste mesmo sentido, ao abrigo da legislação anteriormente vigente, o Supremo Tribunal de Justiça, no seu acórdão de 3 de fevereiro de 2005, no processo 04B4805, teve oportunidade definir "*barragem*" como "*o conjunto formado pelo seu corpo propriamente dito, pela sua fundação, pela zona vizinha a jusante e pelos órgãos de segurança e exploração e a albufeira*" (artigo 3º, alínea d), do Decreto-Lei nº 11/90, de 6 de janeiro).

O documento técnico da Agência Portuguesa do Ambiente em matéria de segurança de barragens (disponível em https:// apambiente.pt/ sites/ default/ files/ _ SNIAMB _ Prevencao _ gestão _ riscos/ Seguranca _ barragens/ Legisla %C3 %A7 %C3 %A3o %20e %20Guias/ Documentos %20Tecnicos %20RSB_vf_alter_out2019_quadroI.pdf), emitido ao abrigo do artigo 55.º do Decreto-Lei n.º 344/2007, de 15 de outubro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 21/2018, de 28 de março, explana que:

a) Os órgãos de segurança das barragens incluem os descarregadores de cheias (que têm por finalidade assegurar a descarga da cheia de projeto sem auxílio de outros órgãos e garantir a descarga da cheia de verificação sem galgamento da barragem) e as descargas de fundo (que se destinam a esvaziar a albufeira, além de permitir também descarregar

materiais sólidos finos que se encontram na zona adjacente a montante, bem como contribuir para a regulação de níveis e a garantia de caudais a jusante) - cfr. artigos 52.º, 53.º e 54.º daquele documento técnico;

b) Os órgãos de exploração das barragens incluem as tomadas de água (que se destinam a retirar caudais da albufeira, devidamente controlados) e as centrais e circuitos hidráulicos associados e respetivas restituições - cfr. artigos 52.º, 55.º, 56.º, 57.º e 58.º daquele documento técnico.

Aliás, o artigo 14.º daquele documento técnico elenca, como elementos da obra de construção de aproveitamentos hidroelétricos, a "*barragem*", os "*órgãos de segurança e exploração*" e a "*derivação provisória*" (cfr. alínea e) do n.º 2 do artigo 14.º do mencionado documento técnico).

Em face do exposto, importa qualificar então os órgãos de segurança e exploração das barragens como "*parte componente*", "*parte integrante*" ou como meros equipamentos de uma barragem. Ora, conforme assinalado supra, a qualificação como "*parte componente*" resulta da avaliação dos seguintes critérios:

a) Indispensabilidade para que o prédio se considere completo e para o uso a que se destina; e

b) Integração na estrutura do prédio, de forma que a sua retirada constitua um detrimento para o prédio, manifestado num dano considerável, irreparável ou de difícil reparação.

Desde logo, quanto ao primeiro critério (indispensabilidade), não apenas os órgãos de exploração são indispensáveis ao uso a que se destina aquela construção, como a lei (designadamente, o Decreto-Lei n.º 344/2007, de 15 de outubro, na sua redação atual) estabelece que os órgãos de segurança e exploração devem constar ab initio do projeto, que são indispensáveis para as barragens e que o funcionamento das barragens depende da inspeção dos mesmos.

Quanto ao segundo critério, o respetivo preenchimento dependerá da verificação de que estamos perante partes incorporadas na construção de tal forma que a sua retirada resultaria num dano considerável, irreparável ou de difícil reparação.

Tal significa que, à luz dos critérios jurisprudencialmente definidos, os órgãos de segurança e de exploração dos aproveitamentos hidroelétricos que estejam incorporados dessa forma na construção devem ser qualificados como "*parte componente*" dos respetivos prédios e, consequentemente, nem sequer serem categorizados enquanto equipamentos.

Dito de outra forma: Aquelas construções se fossem desprovidas de órgãos de segurança e de exploração continuariam a ser barragens / aproveitamentos hidroelétricos? Poderia um prédio daqueles ser edificado sem órgãos de segurança e de exploração? Poderiam aquelas construções ser transmitidas separadamente dos respetivos órgãos de segurança e de exploração? Em face de uma resposta negativa a estas questões, será forçoso concluir que os órgãos de segurança e de exploração constituem "*partes componentes*" dos respetivos aproveitamentos hidroelétricos.

Assim, qualquer que seja o entendimento seguido quanto à inclusão ou exclusão dos equipamentos que sejam "*parte integrante*" dos imóveis no conceito de prédio para efeitos de IMI (e no objeto da respetiva avaliação), tal é irrelevante quanto àqueles órgãos de segurança e de exploração dos aproveitamentos hidroelétricos que sejam parte "componente" e, consequentemente, constituintes (por natureza e por força legal) do próprio imóvel.

Reflexo nos procedimentos jurídico-tributários

Encontrando-se concluída a avaliação da generalidade dos aproveitamentos hidroelétricos inicialmente identificados (conforme último relatório da AT de implementação do Despacho n.º 46/2023-XXIII), do resultado das segundas avaliações cabe impugnação judicial (ou arbitral), por iniciativa do sujeito passivo ou da câmara municipal, com fundamento qualquer ilegalidade, designadamente a errónea quantificação do valor patrimonial tributário do prédio (cfr. artigo 77.º do Código do IMI).

Assim, ao longo das próximas semanas, a AT será chamada – em sede arbitral ou em sede judicial – para contestar as eventuais impugnações ou revogar os respetivos atos, tendo assim de se pronunciar sobre a manutenção das avaliações efetuadas aos aproveitamentos hidroelétricos. Ora, considerando que aquelas avaliações espelham entendimentos distintos (ou, até mesmo,

divergentes entre si), defender a manutenção de todas aquelas avaliações exigiria uma conduta processual contraditória por parte da AT e, consequentemente, violadora dos deveres da instituição perante os Tribunais.

Nestas circunstâncias, não podendo a AT em sede de contencioso sustentar simultaneamente entendimentos contraditórios entre si, resta logicamente à Administração Fiscal alinhar por uma das correntes adotadas naqueles laudos, sustentando os respetivos atos avaliativos em sede impugnatória, e, em conformidade, proceder à revogação dos atos avaliativos baseados nos demais laudos divergentes, com as necessárias consequências legais.

Em face de quanto precede, sendo impugnada a avaliação de aproveitamentos hidroelétricos, em sede judicial ou arbitral, com base na exclusão dos órgãos de segurança ou exploração da avaliação impugnada (seja invocando expressamente essa exclusão, seja invocando-a implicitamente com base na falta de valor económico do prédio avaliado por alegada inaptidão por incompletude do objeto da avaliação para efeitos da sua função de produção elétrica), devem ser revogados os atos avaliativos (nos termos e para os efeitos dos artigos 112.º do CPPT e artigo 13.º do RJAT) que tenham excluído do respetivo objeto os órgãos de segurança ou exploração quando os mesmos devam ser qualificados como "*parte componente*" do prédio.

Governo em gestão: limitação do âmbito do despacho

Neste especial contexto, ainda que o Governo se encontre em gestão, face às dúvidas suscitadas pela Administração Fiscal na citada informação (anexa ao processo 643020246434001165, de 20 de fevereiro de 2024) e aos prazos processuais perentórios que se impõem à AT para contestar ou revogar aqueles atos avaliativos, afigura-se estritamente necessário para assegurar a gestão dos negócios públicos a emissão de orientações neste domínio.

O presente despacho constitui, assim, uma orientação quanto aos atos processuais inadiáveis e aos correspondentes atos tributários, praticados na sequência daquelas eventuais impugnações, mas que não revoga (nem expressa, nem tacitamente) a Circular da AT n.º 2/2021. Com efeito, considerando que o atual Governo se encontra em gestão e que o entendimento anteriormente adotado pela AT neste domínio perpassa diferentes legislaturas, conjugado com o impacto que tal

alteração de entendimento poderia ter nas liquidações efetuadas ao longo dos últimos anos, deverá ser o próximo Governo em plenitude em funções a pronunciar-se globalmente quanto aos pontos 9 e 10 da Circular n.º 2/2021, limitando os efeitos do presente despacho ao estritamente necessário em face da inadiabilidade da prática pela AT de atos processuais em contencioso relativo à avaliação de aproveitamentos hidroelétricos.

Assim, ouvida a AT sobre o presente despacho, determino que:

> Sendo impugnada a avaliação de aproveitamentos hidroelétricos, em sede judicial ou arbitral, com base na exclusão dos órgãos de segurança ou exploração da avaliação impugnada (seja invocando expressamente essa exclusão, seja invocando-a implicitamente com base na falta de valor económico do prédio avaliado por alegada inaptidão por incompletude do objeto da avaliação para efeitos da sua função de produção elétrica), devem ser revogados os atos avaliativos (nos termos e para os efeitos dos artigos 112.º do CPPT e artigo 13.º do RJAT) que tenham excluído do respetivo objeto os órgãos de segurança ou exploração quando os mesmos devam ser qualificados como "*parte componente*" do prédio.

4 de março de 2024

O Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais,

Nuno Santos Félix